



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.010678/2010-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2300-004.640 – 3ª Câmara / Colegiado único
Sessão de 14 de abril de 2016
Matéria IRPF: OMISSÃO DE RENDIMENTOS
Recorrente FERNANDA DO AMARAL ENGLER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a parcela relativa à omissão de rendimentos, nos termos do voto do relator. Acompanharam pelas conclusões os Conselheiros Luciana de Souza Espíndola Reis, Ivacir Julio de Souza e João Bellini Júnior.

João Bellini Junior - Presidente

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: JOAO BELLINI JUNIOR, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, ALICE GRECCHI, IVACIR JULIO DE SOUZA, FABIO PIOVESAN BOZZA, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR e GISA BARBOSA GAMBOSI NEVES.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o lançamento fiscal realizado em 12/07/2010 para constituição de crédito suplementar de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF decorrente de supostas omissões de rendimentos e compensações indevidas. Foi excluída da base de cálculo do imposto a parcela dos rendimentos excedente à que coube à interessada na qualidade de meeira. Seguem transcrições da decisão recorrida:

RENDIMENTOS DO TRABALHO. SUCESSÃO. TRIBUTAÇÃO.

Em caso de rendimentos recebidos diretamente pelos sucessores, após o encerramento do processo de inventário ou arrolamento, estes figuram como sujeitos passivos da obrigação tributária, por terem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Somente os valores constantes da declaração de bens do de cujus podem ser transferidos ao patrimônio dos sucessores com isenção de imposto de renda. Tributase na declaração da interessada a parcela dos rendimentos que lhe coube, na qualidade de meeira.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ILEGITIMIDADE.

Mantém-se a glosa da compensação de imposto retido na fonte, por se tratar de imposto incidente sobre honorários advocatícios auferidos por pessoa jurídica, parcialmente repassados à pessoa física.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

...

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 24 e 25) que foram apuradas as seguintes infrações:

- omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 452.970,57, pagos pela Procuradoria Geral do Estado, CNPJ nº 71.584.833/000276, informados na declaração de IRPF/2008, datada de 24/03/2008. Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e §§, e 8º da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990; arts. 1º e 15 da Lei nº 10.451/2002; arts. 43 e 45 do Decreto nº 3.000/1999 RIR/1999.

- compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 93.348,35, por falta de comprovação. Enquadramento legal: art. 12, inciso V, da Lei nº 9.250/1995; arts. 7º, §§ 1º e 2º, e 87, inciso IV, § 2º, do RIR/1999.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

-
- a) erro de Direito – impossibilidade de revisão do lançamento. Alega a Recorrente que o acórdão da DRJ de São Paulo modificou os critérios jurídicos que embasaram o lançamento, retificou o crédito tributário exigido e efetuou revisão do lançamento;
- b) não houve omissão de rendimento e sim declaração de rendimento como não tributáveis, por serem acréscimos patrimoniais decorrente de herança; e
- c) inexistência de compensação indevida do IRRF, visto que o imposto declarado é igual ao imposto retido, tendo ocorrido, na verdade, erro na declaração da fonte pagadora.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conheço e passo ao seu exame.

Mérito

Omissão de Rendimentos

Examinando as provas trazidas aos autos pela fiscalização, em especial o relatório fiscal, e as alegações da recorrente, suas contraprovas e a decisão recorrida, concluo que o lançamento constitui crédito desprovido de razoável certeza sobre a ocorrência dos fatos geradores do IRPF em comento.

Isto porque resta claro com as provas e fatos alegados, inclusive com reconhecimento da decisão recorrida, que os valores recebidos pela recorrente não seriam rendimentos do trabalho como fundamentado no auto de infração, mas decorrente de honorários devidos ao cônjuge falecido, recebidos na condição de meeira/herdeira mais de 10 anos após ao falecimento; portanto, fora do campo de incidência do imposto federal.

E, contudo, independentemente da discussão de serem ou não rendimento tributável, restou comprovada a origem dos rendimentos não possui qualquer relação com alguma relação de trabalho, isto é, que seja decorrente alguma atividade laboral, como fundamentado no lançamento.

Daí, entendo ainda que o lançamento contém vício material insanável de nulidade em seus fundamentos que alcança também a parte correspondente à glosa de compensação, por decorrerem dos mesmos fatos.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

*Art. 207. **Salvo disposição legal em contrário**, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.*

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.¹ Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento

como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No vício material há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos da regra-matriz de incidência. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado. Nesse sentido:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 1999 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL -
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - PRESSUPOSTOS -
CONSISTÊNCIA JURÍDICA - NULIDADE - O lançamento tributário, por constituir-se em Ato Administrativo, está sujeito aos princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do art. 37, "caput", da Constituição Federal. É assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver adequadamente descrita, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Processo declarado nulo ab initio. (Acórdão de número 104.23.022 em 25.01.2008 CARF)*

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Glosa de Compensação

Nessa parte, o recorrente somente sustenta que teria havido erro da fonte pagadora; contudo, sem trazer aos autos qualquer prova da origem dos valores declarados como compensáveis contra os impostos devidos no ano-calendário.

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a nulidade por vício material da parte do lançamento relativa à omissão de rendimentos.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes